GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 35375C
Inscrit le 28 octobre 2014

Audience publique du 11 décembre 2014

Appel formé par
M. ... ..., ... (MA),
contre
un jugement du tribunal administratif du 13 octobre 2014 (n° 34462 du rôle)
dans un litige l'opposant à
deux décisions du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 35375C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 28 octobre 2014 par Maître André LUTGEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... ..., ayant élu domicile dans l'étude de Maître André LUTGEN, sise à L-2763 Luxembourg, 10, rue Sainte Zithe, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 13 octobre 2014 (n° 34462 du rôle), par lequel ledit tribunal l'a débouté de son recours tendant à l'annulation de deux injonctions du directeur de l'administration des Contributions directes du 1er avril 2014 de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, adressée à la ... s.a. ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 11 novembre 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître André LUTGEN et Monsieur le délégué du gouvernement Sandro LARUCCIA en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 4 décembre 2014.

-

Par deux courriers du 1er avril 2014, respectivement référencés sous les numéros … et …, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », enjoignit à la société ... s.a. de lui fournir certains renseignements concernant Monsieur ... ... pour le 7 mai 2014 au plus tard suite à une demande d'échange de renseignements du 22 octobre 2013 de la part de l'autorité compétente française sur la base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958 et de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative

dans le domaine fiscal, ci-après désignée par la « *directive 2011/16* », lesdites injonctions étant libellées comme suit :

« *Suite à une demande d'échange de renseignements du 22 octobre 2013 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958 ainsi que de la directive du Conseil 2011/16/EU, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 7 mai 2014 au plus tard.*

Identité de la personne concernée par la demande :

... ...

Date de naissance : …
Adresse connue: …, F-…

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée résulte de ce qui suit.

Afin de pouvoir clarifier la situation fiscale de leur contribuable, les autorités fiscales françaises nécessitent certaines informations bancaires suite aux renseignements fournis par notre autorité compétente en date du 3 juillet 2013 concernant une première demande relative aux comptes détenus par Monsieur ... auprès de votre établissement.

Je vous prie de bien vouloir fournir, pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010, tous les renseignements dont vous êtes détenteur, afin de permettre à l'autorité compétente luxembourgeoise de transmettre à l'autorité compétente française les renseignements vraisemblablement pertinents :

- *Veuillez fournir copies des pièces bancaires permettant d'identifier l'origine et le donneur d'ordre des crédits suivants :*

• Compte LU… :

1. *5 janvier 2010 : transfert de … EUR*
2. *14 avril 2010 : transfert de … EUR*
3. *28 mai 2010 : Crédit …de … EUR*
4. *11 juin 2010 : transfert de … EUR*
5. *24 juin 2010 : Crédit de … de … USD*

•Compte LU…

1. *16 mars 2010 : donation … ... de … USD*
2. *10 juin 2010 : crédit … de … USD*

- *Veuillez fournir copies des pièces bancaires permettant d'identifier les bénéficiaires des débits suivants :*

•Compte LU…

1. *11 janvier 2010 : votre ordre Facture de … EUR*
2. *18 mars 2010 : votre ordre … de … EUR*

3. 16 avril 2010 : votre … de … EUR
4. 4 mai 2010 : votre ordre … de… EUR
5. 30 juin 2010 : votre ordre TVA de … EUR
6. 2 août 2010 : votre ordre … de … EUR
7. 3 août 2010 : votre ordre … de … EUR
8. 9 septembre 2010 : votre ordre … de … EUR
9. 19 octobre 2010 : votre ordre … de … EUR
10. 5 novembre 2010 : votre ordre … de … EUR
11. 5 novembre 2010 : votre ordre … de … EUR

• Compte LU…

1. 16 mars 2010 : votre ordre … de … USD
2. 25 juin 2010 : votre ordre permanent de … USD
3. 9 juillet 2010 : votre ordre … de … USD
4. 23 juillet 2010 : votre ordre … de … USD

Selon les autorités fiscales françaises, l'Etat requérant a épuisé toutes les sources habituelles de renseignements internes pour l'obtention des renseignements requis, sans courir le risque de compromettre le résultat de l'enquête.

Après examen, la demande satisfait, à mon avis, aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 22 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif ainsi que par la directive 2011/16/UE. Elle contient toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Il y a lieu de préciser que les dispositions du paragraphe 178bis de la loi générale des impôts, pour ce qui est de l'imposition des contribuables en droit interne, sont pleinement respectées.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais […] ».

et,

« *Suite à une demande d'échange de renseignements du 22 octobre 2013 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958 ainsi que de la directive du Conseil 2011/16/EU, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 7 mai 2014 au plus tard.*

Identité de la personne concernée par la demande :

... ...

Date de naissance : …
Adresse connue: …, *F-…*

L’objectif de la demande d’échange de renseignements susmentionnée résulte de ce qui suit.

Afin de pouvoir clarifier la situation fiscale de leur contribuable, les autorités fiscales françaises nécessitent certaines informations bancaires suite aux renseignements fournis par notre autorité compétente en date du 3 juillet 2013 concernant une première demande relative aux comptes détenus par Monsieur ... auprès de votre établissement.

Je vous prie de bien vouloir fournir, pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010, tous les renseignements dont vous êtes détenteur, afin de permettre à l’autorité compétente luxembourgeoise de transmettre à l’autorité compétente française les renseignements vraisemblablement pertinents :

- *Veuillez indiquer si Monsieur ... est titulaire d’une carte ... adossé au compte no LU… ;*

- *Veuillez fournir les relevés de ladite carte bancaire ... et veuillez fournir le détail des opérations suivantes :*

• 5 janvier 2010 : .. EUR
• 2 février 2010 : … EUR
• 2 mars 2010 : … EUR
• 1er avril 2010 : … EUR
• 4 mai 2010 : … EUR
•5 juillet 2010 : … EUR
• 19 juillet 2010 : … EUR
•3 août 2010 : … EUR
• 2 septembre 2010 : … EUR
• 1 octobre 2010 : … EUR
• 2 novembre 2010 : … EUR
• 1 décembre 2010 : … EUR

Selon les autorités fiscales françaises, l’Etat requérant a épuisé toutes les sources habituelles de renseignements internes pour l’obtention des renseignements requis, sans courir le risque de compromettre le résultat de l’enquête.

Après examen, la demande satisfait, à mon avis, aux conditions légales de l’octroi de l’échange de renseignements tel que prévu par l’article 22 de la prédite convention fiscale et de l’échange de lettres y relatif ainsi que par la directive 2011/16/UE. Elle contient toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Il y a lieu de préciser que les dispositions du paragraphe 178bis de la loi générale des impôts, pour ce qui est de l’imposition des contribuables en droit interne, sont pleinement respectées.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais […] ».

Monsieur ... fit introduire, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 30 avril 2014, un recours tendant à l'annulation des injonctions précitées du 1er avril 2014.

Dans son jugement du 13 octobre 2014, le tribunal administratif reçut ce recours en la forme, mais le rejeta comme étant non fondé et condamna Monsieur ... aux dépens de l'instance.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 28 octobre 2014, Monsieur ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 13 octobre 2014.

Il justifie son appel principalement par la considération que l'administration française viserait à qualifier comme contribuable français un contribuable marocain, de manière que les renseignements requis par cette dernière ne pourraient lui être d'aucune utilité et ne sauraient dès lors être considérés comme vraisemblablement pertinents.

Il expose qu'après une première demande d'échange de renseignements ayant fait l'objet d'un jugement non appelé du tribunal administratif du 15 juillet 2013 (n° 32025 du rôle), les autorités seraient « *devenues plus hardies* » et affirmeraient actuellement sans ambages que l'appelant serait un résident fiscal français et ce malgré le fait que l'enquête n'aurait pas progressé et que les autorités françaises « *ne sauraient être en rien plus affirmatives au sujet de la résidence fiscale du requérant qu'au mois de janvier 2013* ». Il renvoie à une attestation de résidence fiscale émise par les autorités marocaines, lui certifiant la qualité de résident fiscal marocain au sens de la convention de non-double imposition entre le Royaume du Maroc et la République française et fait valoir que cette qualification comme résident ou non-résident dans son chef ne pourrait être opérée qu'en conformité aux critères posés par l'article 2 de la convention de non-double imposition franco-marocaine, cet examen ne s'analysant, contrairement aux développements afférents du tribunal, pas en une question de matérialité des faits invoqués dont le contrôle échapperait au juge compétent de l'Etat requis. L'article 2 de la convention de non-double imposition franco-marocaine serait particulier en ce qu'il pose, sans renvoi au droit interne des deux Etats signataires, comme premier critère pour la qualification d'une personne comme résident le foyer permanent d'habitation et comme deuxième critère celui du centre des activités professionnelles qui différerait ainsi de celui le plus souvent utilisé du centre des intérêts vitaux. Tout en confirmant qu'il dispose d'un foyer permanent d'habitation au Maroc, l'appelant souligne que l'administration française n'établirait pas qu'il disposerait également d'un tel foyer en France et qu'elle ferait seulement état « *d'adresses connues* » en France. Par rapport au deuxième critère du centre des activités professionnelles, l'appelant rappelle qu'il aurait au Maroc une importante activité professionnelle, qu'il y établirait ses déclarations d'impôt et y paierait ses impôts à telle enseigne que l'administration marocaine lui aurait délivré une attestation de résidence fiscale. Par voie de conséquence, l'appelant devrait être qualifié de résident marocain conformément à l'article 2 de la convention de non-double imposition franco-marocaine dont l'application empêcherait ainsi l'administration française de recourir au critère de droit interne du centre des intérêts économiques qui pourrait justifier des questions générales d'ordre financier sur la localisation du patrimoine.

Dans la mesure où il ne saurait dès lors être considéré comme résident fiscal français, l'appelant estime que les renseignements sollicités par les autorités françaises ne pourraient pas leur être « *d'une utilité généralement quelconque* » au motif qu'ils seraient tous relatifs à sa vie privée et à la structuration de son patrimoine privé, mais non pas à une activité économique qu'il aurait exercée sur le territoire français. Or, par rapport au critère du centre des activités professionnelles posé par la convention de non-double imposition franco-marocaine qui s'imposerait aux autorités françaises, l'ensemble des questions soumises par les autorités françaises, qui pourraient être pertinentes pour l'application du critère du centre des intérêts vitaux, seraient sans influence sur la détermination de la résidence fiscale de

l'appelant et ne satisferaient partant pas au critère de la pertinence vraisemblable par rapport à l'objectif affiché des autorités françaises de déterminer sa résidence fiscale et de l'imposer comme résident fiscal français. L'appelant en déduit que la demande litigieuse des autorités françaises s'analyserait en une pêche aux renseignements.

L'appelant soutient finalement que la demande en cause des autorités françaises contiendrait elle-même la négation d'une possibilité d'une double résidence française et marocaine, au motif notamment qu'à son point B1-6, elle indiquerait l'adresse de l'activité professionnelle de l'appelant comme se situant au Maroc, que les opérations bancaires « *sur l'origine et la nature desquels les services fiscaux français s'interrogent* » seraient relatives à sa situation fiscale marocaine pour laquelle les autorités françaises seraient incompétentes et que les dépenses effectuées par le biais d'une carte de crédit ne sauraient rien changer quant à sa résidence fiscale au Maroc.

Préliminairement, il convient de déterminer les dispositions de droit supranational et national respectivement applicables en l'espèce. En effet, une demande d'échange de renseignements provenant des autorités françaises peut être basée soit sur la directive 2011/16 et la loi du 29 mars 2013 ayant transposé cette directive en droit interne, soit sur l'article 22 de la Convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune conclue le 1er avril 1958 entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg, ci-après désignée par la « *Convention* », dans la teneur lui conférée par la modification par l'Avenant à la Convention et l'échange de lettres y relatif du 3 juin 2009, ci-après désigné par l'« *Avenant du 3 juin 2009* », et approuvé par la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après dénommée la « *loi du 31 mars 2010* ». Ces deux ensembles de dispositions ont des champs d'application distincts en ce qui concerne tant les Etats liés que les personnes et les impôts visés, de manière qu'ils sont susceptibles de s'appliquer parallèlement à une situation donnée. La directive 2011/16 prime dans les relations entre Etats membres sur les conventions de double imposition conclues par deux d'entre eux non pas en tant que disposition postérieure, mais en tant que disposition de droit de l'Union hiérarchiquement supérieure en ce sens que la directive laisse en principe entière l'application de la convention de non-double imposition, mais peut imposer à deux Etats membres un échange de renseignements dans des hypothèses où la convention de non-double imposition entre ces deux Etats membres ne le prévoit pas et qu'elle admet, au vœu de son article 1er, alinéa 3, « *l'exécution de toute obligation des États membres quant à une coopération administrative plus étendue qui résulterait d'autres instruments juridiques, y compris d'éventuels accords bilatéraux ou multilatéraux* ».

Par voie de conséquence, s'il est loisible aux autorités françaises d'invoquer à la fois la directive 2011/16 et la Convention à l'appui d'une demande de renseignements, il incombe au directeur, en tant qu'autorité compétente de l'Etat requis, de fonder sa décision de donner suite à cette demande et d'enjoindre à un détenteur de renseignements sur l'un ou l'autre de ces ensembles de dispositions de droit supranational et national ou d'en faire une application distributive selon les spécificités de la demande d'échange de renseignements lui soumise. Il incombe ainsi au directeur d'indiquer dans sa décision la base habilitante pour son injonction à un détenteur de renseignements de lui communiquer ces derniers, sinon, à défaut d'une telle indication dans la décision même, au juge administratif de déterminer les dispositions conventionnelles, communautaires et légales applicables le cas échéant.

En l'espèce, les injonctions directoriales déférées indiquent que la demande des autorités françaises a été soumise sur base de la Convention et de la directive 2011/16, mais elles font référence dans leurs rubriques « *Concerne* » respectives au fait que la demande de fournir des renseignements est fondée sur la loi du 31 mars 2010. Le directeur y exprime à

chaque fois son appréciation que la « *demande satisfait, à mon avis, aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 22 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif ainsi que par la directive 2011/16/UE* ». Il y a partant lieu de déduire à partir de ce libellé des décisions déférées que le directeur a suivi les autorités françaises et fondé ses injonctions à la fois sur la Convention et la loi du 31 mars 2010, ainsi que la directive 2011/16 et la loi du 29 mars 2013. Au vu de l'argumentation déployée par le délégué du gouvernement en première instance et suivant laquelle les décisions directoriales seraient fondées essentiellement sur la directive 2011/16 et la loi du 29 mars 2013 au motif que cette directive prévoirait un échange plus large que la Convention, il y a lieu d'examiner les moyens d'appel et la validité des décisions directoriales primairement par rapport à ces dispositions.

Il convient de constater que toutes les opérations de crédit ou débit sur comptes bancaires et les opérations effectuées avec la carte de crédit ... par rapport auxquelles les autorités françaises entendent obtenir des précisions ont été effectuées au cours de l'année 2010. Eu égard à cette circonstance, la Cour a soulevé à l'audience la question de savoir si la directive 2011/16 impose l'échange de renseignements bancaires concernant l'année 2010. Tandis que le délégué du gouvernement a renvoyé à la motivation afférente du jugement entrepris ayant admis la validité d'un échange de renseignements bancaires concernant l'année 2010 sous l'égide de la directive 2011/16, le mandataire de l'appelant s'est référé à son argumentation en sens contraire développée en première instance.

L'article 19 (3) de la loi du 29 mars 2013 dispose que « *nonobstant le paragraphe (2), l'autorité requise luxembourgeoise peut refuser de transmettre des informations demandées lorsque celles-ci portent sur des périodes d'imposition antérieures au 1er janvier 2011 et que la transmission de ces informations aurait pu être refusée sur la base de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs, si elle avait été demandée avant le 11 mars 2011* ».

Or, la loi du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs disposait dans l'alinéa 3 de son article unique que « *Les renseignements destinés aux administrations fiscales de ces Etats sont recueillis dans les mêmes conditions que les renseignements similaires destinés à l´administration des contributions directes* ». Le règlement grand-ducal du 15 mars 1979 concernant l´assistance administrative internationale en matière d´impôts directs, pris en exécution de cette loi, disposait dans son article 4 comme suit :

« *Aux autorités compétentes des Etats membres de la Communauté économique européenne qui en font la demande après avoir épuisé leurs propres sources habituelles d´information, l´administration des contributions directes est autorisée à communiquer, à charge de réciprocité, après avoir le cas échéant procédé aux mesures d´instruction appropriées, toutes les informations qui leur seront nécessaires dans un cas précis pour établir correctement les impôts directs et qui seront recueillies dans les mêmes conditions que les informations similaires destinées à l´administration des contributions directes.*

En particulier, ladite administration n´est pas tenue d´effectuer des recherches ou de transmettre des informations, lorsque la législation ou la pratique administrative du Grand-Duché de Luxembourg ne l´autorisent ni à effectuer ces recherches, ni à recueillir ou à utiliser ces informations pour l´application de la législation nationale ».

Il découle clairement de ces dispositions légales et réglementaires certes déjà abrogées, mais auxquelles l'article 19 (3) de la loi du 29 mars 2013 renvoie pour des périodes d'imposition antérieures au 1er janvier 2011, que les normes à prendre en considération afin de déterminer si un échange de renseignements aurait pu être refusé si la transmission avait été demandée avant le 11 mars 2011 pour des renseignements portant sur

une période antérieure au 1er janvier 2011 se limitent exclusivement au droit interne luxembourgeois applicable dans le cadre de l'application des impôts directs luxembourgeois administrés par l'administration des Contributions directes, mais ne visent point les conventions de double imposition conclues par le Luxembourg. La Cour ne saurait partant partager l'analyse des premiers juges suivant laquelle les possibilités d'échange de renseignements ouvertes par la signature de l'Avenant du 3 juin 2009 et de l'échange de lettres y relatif à travers l'amendement de l'article 22 de la Convention, rendant possible un échange de renseignements bancaires entre la France et le Luxembourg à partir du 1er janvier 2010, devraient emporter l'admissibilité de l'échange de tels renseignements bancaires également sous l'égide de la loi du 29 mars 2013.

Cette limitation est conforme à la directive 2011/16 qui, tout comme déjà la directive 77/799/CEE du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et des taxes sur les primes d'assurance, prend en compte, dans son article 17, paragraphe 2, la seule législation interne d'un Etat membre pour les besoins de l'administration de ses propres impôts comme critère afin de vérifier si un Etat membre peut refuser de faire droit à une demande au motif que de « *telles enquêtes ou la collecte des informations en question aux propres fins de cet État membre serait contraire à sa législation* », les conventions de double imposition, prévoyant éventuellement des engagements mutuels plus étendus, étant seulement envisagées par l'article 1er, paragraphe 3, de la directive 2011/16 en tant qu'« *autres instruments juridiques, y compris d'éventuels accords bilatéraux ou multilatéraux* » pouvant valablement prévoir une coopération administrative plus étendue.

Or, comme l'appelant l'a souligné à juste titre en première instance, le § 178*bis* de la loi générale des impôts du 22 mai 1931 porte l'interdiction à l'administration des Contributions directes de recueillir auprès des établissements de crédit des renseignements concernant leurs clients pour les besoins de l'application des impôts directs luxembourgeois, de manière que, sous l'égide de la loi et du règlement grand-ducal susvisés du 15 mars 1979, un échange de renseignements bancaires, tel celui sollicité en l'espèce par rapport à l'année 2010, aurait dû être refusé par le Luxembourg en tant que fondé sur la directive 2011/16 au motif que la collecte des renseignements sollicités n'était pas conforme à la législation luxembourgeoise. Dans la mesure où la collecte, auprès d'établissements de crédit, de renseignements portant sur l'année 2010 aurait été illégale par application des règles auxquelles l'article 19 (3) de la loi du 29 mars 2013 renvoie, ce dernier doit être interprété en ce sens qu'il interdit de faire droit à une demande d'échange de renseignements, soumise certes après l'entrée en vigueur de la loi du 29 mars 2013, mais portant sur des renseignements à obtenir de la part d'établissements de crédit établis au Luxembourg pour une période antérieure au 1er janvier 2011.

Par voie de conséquence, les décisions directoriales déférées ne sont pas conformes à l'article 19 de la loi du 29 mars 2013 dans la mesure où elles ont enjoint à la société ... s.a. de fournir les renseignements concernant les comptes bancaires et opérations sur carte de crédit indiqués concernant l'année 2010.

Il reste partant à examiner si l'échange de renseignements sollicité par les autorités françaises le 22 octobre 2013 et accordé à travers les décisions d'injonction du 1er avril 2014 rentre dans les prévisions de la Convention, deuxième base habilitante invoquée par le directeur.

L'article 22 de la Convention dispose dans son paragraphe 1er :

« *1. Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute*

nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1 ».

Ces dispositions ont fait l'objet d'un échange de lettres des ministres compétents des deux pays signataires, lesquelles « *constituent ensemble un commun accord entre les autorités compétentes du Grand-Duché de Luxembourg et de la France* ». Ledit échange précise les conditions auxquelles une demande de renseignements doit suffire dans les termes suivants :

« *L'autorité compétente requérante fournira les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis :*

(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;

(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis;

(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.

Elle pourra aussi, dans la mesure où ils sont connus, communiquer les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés et, plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis.

L'autorité compétente de l'Etat requérant formulera ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne ».

Il convient de rappeler d'abord que l'Avenant du 3 juin 2009 s'applique aux périodes d'imposition débutant à partir du 1er janvier 2010 et qu'il a inséré dans l'article 22 de la Convention un paragraphe 5 qui exclut expressément un refus d'échange de renseignements sur base du seul motif que les renseignements sollicités sont détenus par un établissement bancaire. Un échange de renseignements bancaires avec les autorités françaises concernant l'année 2010 est partant en principe admissible sous l'égide de la Convention.

D'un autre côté, si l'article 22, paragraphe 1er, de la Convention déroge au champ d'application de principe de la Convention par rapport aux impôts visés, étant donné qu'en disposant que « *l'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1* », il étend le champ des impôts par rapport auxquels un échange de renseignements est admissible aux impôts de toute nature prévus par le droit interne des Etats signataires, il ne déroge pas au champ d'application personnel de la Convention, lequel est délimité par les dispositions combinées des paragraphes 2 et 4 de son article 2 qui rendent la Convention applicable à l'ensemble des personnes physiques, personnes morales et groupements de personnes n'ayant pas la personnalité morale qui ont leur domicile dans l'un des deux Etats signataires. Il s'ensuit qu'un échange de renseignements ne saurait viser en tant que contribuable dont le cas d'imposition est sous examen qu'une telle personne ou un tel groupement dont le domicile fiscal dans l'un des Etats se trouve déjà établi ou par rapport à laquelle ou auquel les autorités d'un Etat entendent précisément vérifier si elle ou s'il peut être considéré comme domiciliés dans cet Etat.

En l'espèce, les autorités françaises ont désigné dans leur demande d'échange de renseignements du 22 octobre 2013 l'appelant comme étant le contribuable faisant l'objet d'un contrôle fiscal de la part des autorités françaises, de manière à avoir satisfait à l'exigence précisée par l'échange de lettres de l'indication de l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle. Quant au but fiscal de la demande d'échange de renseignements, les

autorités françaises ont exposé dans leur demande du 22 octobre 2013 que « *M. ... ..., qui se déclare fiscalement domicilié au Maroc, fait actuellement l'objet d'un examen de sa situation fiscale personnelle visant à démontrer qu'il est en réalité domicilié en France* » et, tout en indiquant une adresse de l'appelant à ..., elles font également état d'une adresse fiscale dans son chef à *[F]* .... Le but fiscal ainsi circonscrit tend dès lors à faire rentrer l'appelant dans le cercle de personnes auxquelles s'applique la Convention et rentre partant dans le champ d'application des buts dans lesquels un échange de renseignements sur base de l'article 22 de la Convention peut être effectué.

Ledit article 22 prévoit un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, l'échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, mais qu'il n'est pas loisible aux États contractants « *« d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* » (projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6027, commentaire des articles, p. 27 ; *idem* Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n° 5), l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* ».

En ce qui concerne le contrôle de la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, le rôle du juge administratif est limité, en la présente matière, d'une part, à la vérification de la cohérence de l'ensemble des explications exposées par l'autorité requérante à la base de sa demande, sans que celle-ci n'ait à prouver la matérialité des faits invoqués, et, d'autre part, au contrôle de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés par rapport au cas d'imposition précis et spécifique, c'est-à-dire au point de savoir s'il existe un lien probable et retraçable entre le cas d'imposition mis en avant par l'autorité requérante et les informations sollicitées. En conséquence, il n'appartient en principe pas au juge luxembourgeois de procéder, en la présente matière, à un contrôle de la matérialité des faits invoqués par l'autorité requérante, de manière que dans la même mesure les personnes concernées par la demande de renseignements ne sauraient être admises à apporter la preuve, au cours de la phase contentieuse, que les explications soumises par l'Etat requérant reposent sur des faits inexacts, cette démarche imposant en effet au juge luxembourgeois de se livrer à un contrôle de la matérialité des faits à la base de la demande de renseignements de l'autorité étrangère, un tel débat devant, le cas échéant, être porté par le contribuable concerné devant les autorités compétentes de l'Etat requérant.

Il n'est fait exception à cette limitation du rôle du juge luxembourgeois que dans les hypothèses où la personne ayant recouru contre une décision directoriale d'injonction de fournir des renseignements soumet en cause des éléments circonstanciés qui sont de nature à ébranler le descriptif du cas d'imposition et du but fiscal en des volets essentiels de la situation à la base de la demande d'échange de renseignements et qui reviennent ainsi à affecter sérieusement la vraisemblance d'une pertinence des informations sollicitées.

En l'espèce, l'appelant invoque les dispositions de la convention de non-double imposition entre la France et le Maroc, et plus particulièrement son article 2 posant les critères pour la fixation du domicile fiscal d'une personne entre ces deux Etats, pour soutenir que les autorités françaises ne pourraient pas réussir à lui imputer un domicile fiscal au sens de cette disposition en France. Il estime que la qualification comme résident ou non-résident dans son chef par application de cette disposition de droit international ne s'analyserait pas en une question de matérialité des faits invoqués dont le contrôle échapperait au juge compétent de l'Etat requis.

Or, afin de satisfaire à l'exigence de la pertinence vraisemblable, il suffit que les renseignements sollicités par l'Etat requérant soient relatifs à des éléments factuels qui sont de nature à influer sur cette question de la fixation du domicile fiscal par application dudit article 2 qui pose y relativement trois critères successifs, à savoir d'abord celui du foyer permanent d'habitation, ensuite celui du centre des activités professionnelles et finalement celui du séjour le plus long. Ainsi, même en admettant que l'adresse fiscale de l'appelant à *[F]…* indiquée par les autorités françaises doive être qualifiée de foyer permanent d'habitation, de manière qu'il disposerait d'un tel foyer à la fois en France et au Maroc, et qu'il faille déterminer le centre des activités professionnelles de l'appelant, les autorités françaises font utilement valoir leur intérêt à vérifier si l'appelant n'a pas réalisé d'importants revenus professionnels en France, ce qui pourrait influer sur la localisation du centre de ses activités professionnelles. Finalement, en supposant que la détermination du domicile fiscal de l'appelant doive être effectuée sur base du troisième critère du séjour le plus long, les autorités françaises peuvent invoquer un intérêt à retracer des opérations à travers lesquelles l'appelant a éventuellement transféré des fonds pour financer des séjours plus ou moins longs en France.

Ensuite, il convient de constater que les renseignements sollicités par les autorités françaises à travers leur demande du 22 octobre 2013 représentent en large partie la suite de renseignements déjà communiqués antérieurement, étant donné que les relevés mensuels pour l'année 2010 des deux comptes bancaires visés de l'appelant auprès de la société ... s.a. avaient déjà été transmis aux autorités françaises le 3 juillet 2013 suite à leur demande afférente du 1er mars 2013 sans que, d'après les éléments fournis en cause, l'appelant n'ait contesté la validité de cet échange à travers l'introduction d'un recours contentieux. Les renseignements sollicités par le biais de la demande litigieuse du 22 octobre 2013 constituent en partie simplement des détails relatifs à certaines opérations de crédit ou de débit effectuées sur ces deux comptes bancaires de l'appelant, tandis qu'ils portent pour le surplus sur les paiements effectués durant l'année 2010 avec la carte … rattachée à l'un des deux comptes et dont les montants en ont été débités.

Finalement, si l'appelant soutient certes que les renseignements en cause seraient tous relatifs à sa vie privée et à la structuration de son patrimoine privé, mais non pas à une activité économique qu'il aurait exercée sur le territoire français, cette affirmation ne se trouve pas confortée par les éléments soumis en cause, les mentions relatives aux opérations ciblées par les autorités françaises ne permettant pas clairement d'exclure pour toutes ces opérations un arrière-fond professionnel, eu égard également aux montants transférés. En outre, que les opérations de crédit ou débit sur les comptes et de paiements par carte de crédit soient liées à l'activité professionnelle ou à la vie privée de l'appelant, elles peuvent présenter une pertinence dans le cadre des critères successifs de fixation du domicile fiscal de l'appelant prévus par l'article pertinent de la convention de non-double imposition entre la France et le Maroc, conformément aux développements ci-avant. La question de savoir si, en fin de compte, les éléments réunis par les autorités françaises dans le cadre de la procédure d'examen diligentée à l'égard de l'appelant suffiront pour faire admettre la fixation du domicile fiscal de l'appelant en France conformément à l'article 2 de la convention de non-double imposition entre la France et le Maroc devra être tranchée par les autorités françaises mêmes et faire, le cas échéant, l'objet d'un recours contentieux à exercer en France.

Par voie de conséquence, les renseignements sollicités par les autorités françaises à travers leur demande du 22 octobre 2013 sont à qualifier comme vraisemblablement pertinents pour le contrôle du cas d'imposition de l'appelant par les autorités françaises, de manière que c'est à juste titre que le directeur y a fait droit sur base de l'article 22 de la Convention à travers ses deux injonctions déférées du 1er avril 2014 et que le tribunal a rejeté le recours dirigé à leur encontre par l'appelant comme non justifié.

Il s'ensuit que l'appel est à rejeter comme n'étant pas fondé et que le jugement entrepris est à confirmer.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 28 octobre 2014 en la forme,

au fond, le déclare non justifié,

partant, confirme le jugement entrepris du 13 octobre 2014,

condamne l'appelant aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,
Serge SCHROEDER, premier conseiller,
Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 11 décembre 2014 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 27 May 2016
Le greffier en chef de la Cour administrative